MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – Septembre 2010 (énoncés)
Durée : 4 Heures

PREMIÈRE PARTIE (16 points)

«Tunisia Hôtel Dream» (THD) est une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de DT : 1.000.000,000, détenu à hauteur de 90% par son gérant Monsieur «Mahmoud Tej», et qui exploite :

- Une unité hôtelière située au centre ville de Tunis et comprenant une cinquantaine de chambres, un restaurant intégré et leurs dépendances ;
- Un centre d'animation touristique (CAT) adjacent à l'hôtel avec une grande terrasse sur l'avenue principale.

Au titre de l'exercice 2009, la société «THD» a réalisé un chiffre d'affaires hors TVA de DT : 5.400.000,000 et un bénéfice avant impôt de DT : 748.053,750.

Au début du mois de juillet 2009, Monsieur «Mahmoud Tej», ayant dépassé l'âge de la retraite et souhaitant réduire ses activités, a décidé de se retirer de la gérance et de céder à son neveu, Monsieur «Fadhel», le centre d'animation touristique «CAT» qui constitue une unité économique indépendante et autonome et qui est créé le 1er janvier 2006 dans le cadre d'un investissement d'extension.

Monsieur «Fadhel» a décidé de reprendre l'unité cédée par la société «THD» dans le cadre d'une société à responsabilité limitée (SARL) qu'il a créée avec son épouse et une SICAR.

I- Les éléments d'actifs et de passifs identifiés de l'unité touristique «CAT» et qui ont été cédés, à la date du 1er juillet 2009, dans le cadre de cette opération de transmission, se détaillent comme suit :

- Construction (sur sol d'autrui : terrain concédé)	350.000,000
- Matériel d'exploitation	111.868,000
- Mobilier, ameublement et décoration	132.115,000
- Petit Matériel d'exploitation	26.843,000
- Véhicule utilitaire	51.900,000
- Stocks de produits consommables	24.000,000
- Créances sur le personnel et les clients	8.366,250
Total	**705.092,250**
- Fournisseurs et autres dettes	(55.092,250)

Les montants ci avant indiqués correspondent aux valeurs nettes comptables qui ont été retenues comme prix de cession / transmission, parce qu'ils correspondent également aux justes valeurs des biens en question, à l'exception des constructions dont la valeur nette comptable s'élève à DT : 200.000,000.

Il convient également de préciser que le poste «véhicule utilitaire» enregistre la valeur d'origine d'un matériel de transport acquis au début de l'année 2009 par un contrat de leasing, mais qui n'a été mis en service qu'en juillet 2009. Les intérêts de ce crédit leasing payables semestriellement d'avance ont été constatés au titre de l'année 2009 parmi les charges financières pour respectivement DT : 2.335,500 (1er semestre) et DT : 1.946,250 (2ème semestre).

En règlement de cette cession de l'unité «CAT» Monsieur «Fadhel» a remis un chèque de DT : 500.000,000 le

jour de la signature de l'acte (correspondant au capital de la SARL sous forme d'apports en numéraires des associés), ainsi qu'une traite échéant le 30 novembre 2009, d'un montant de DT : 350.000,000.

Le différentiel entre le prix de cession et la valeur comptable des actifs nets cédés, comprend aussi bien la plus-value sur les constructions que le «good will» créé par la société. Ce différentiel a été constaté parmi les gains ordinaires et fait partie intégrante du bénéfice de l'exercice 2009, tel que mentionné ci haut.

Ce bénéfice a été déterminé, compte tenu des informations et données suivantes :

1- «THD» a constaté une perte de DT : 14.000,000 correspondant à une créance abandonnée au profit d'une entreprise individuelle «ABC» dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995, et en vertu d'un jugement rendu à cet effet.

2- La société «THD» a fait l'objet au courant du premier semestre 2009 d'une vérification fiscale préliminaire qui a donné lieu à un redressement fiscal réclamant à la société un complément de TVA pour la facturation à un taux non approprié sur la location d'une boutique dans l'enceinte de l'hôtel, pour DT : 4.750,000, en plus d'un montant de DT : 2.000,000 à titre de pénalités. «THD» a accepté ce redressement, et a payé l'intégralité de ce montant en le constatant parmi les pertes ordinaires.

3- Les paiements effectués au profit des prestataires étrangers et devant donner lieu à des retenues d'impôts directs se détaillent comme suit :

- Un montant de DT : 30.000,000 au titre de la concession d'enseigne perçue par une chaîne de renommée internationale, ayant son siège de direction effective en Espagne. Il a été convenu que la retenue d'impôt exigible devrait être supportée par la société «THD». Elle a été constatée parmi ses charges pour un montant de DT : 3.000,000 (taux conventionnel).

- Aucune retenue d'impôt n'a été opérée sur le montant de DT : 15.000,000, qui représente les intérêts versés à une banque établie en Espagne. Sachant que la convention de prêt a prévu une clause de prise en charge de l'impôt.

4- Le compte «Pertes ordinaires» enregistre une perte sur cession de 1000 actions SICAV qui ont été acquises en mars 2009 pour DT : 105.000,000 et cédées à la fin du mois de juillet pour DT : 101.500,000. Les dividendes encaissés un mois avant la cession ont été de DT : 3.000,000.

5- Le compte «charges financières» a enregistré les intérêts servis à Monsieur «Mahmoud Tej» en rémunération d'une avance qu'il avait consentie à la société «THD» et qui s'élève (l'avance) à DT : 540.000,000. Les intérêts ont été décomptés au taux de 10% (l'an) pour une période de 6 mois.

6- Un ensemble de mobilier acquis début janvier 2009, pour une valeur de DT : 120.000,000 dans le cadre de la rénovation de certaines chambres de l'hôtel, a été financé par un contrat de leasing d'une durée de 3 ans. La société «THD» a correctement comptabilisé les remboursements de l'exercice et les charges financières dans leurs comptes appropriés et a constaté un amortissement de ces immobilisations calculé sur la base d'un taux de 20%. La société «THD» souhaiterait profiter du gain d'impôt que lui ouvre ce mode de financement.

Travail à faire :

1- Préciser les conditions et les formalités à accomplir afin de pouvoir bénéficier du régime de faveur relatif à la transmission de la branche d'activité «Centre d'animation touristique».

2- Déterminer le résultat fiscal dégagé par la société «THD» au titre de l'exercice 2009 en procédant aux corrections nécessaires.

3- En dehors des créances, tous les actifs cédés de l'unité «Centre d'animation touristique» ont donné lieu à une déduction de la TVA au moment de leur acquisition.

- Préciser le sort de la TVA déduite en supposant que tous les biens en question aient été acquis le premier janvier 2006 (date de réalisation de l'investissement d'extension).
- Indiquer, le cas échéant, les conditions permettant de bénéficier de la dispense de la régularisation.

4- Calculer l'impôt sur le revenu dû par Monsieur «Mahmoud Tej» au titre de l'année 2009, sachant qu'il a

encaissé durant cette année les montants suivants :

- DT : 50.000,000 au titre de loyer d'une villa non meublée à usage d'habitation (non soumis à la retenue à la source). Monsieur Tej, ne tient pas de comptabilité pour ce revenu foncier et la seule charge justifiée étant la taxe sur les immeubles bâtis, payée pour un montant de DT : 2.000,000.

- DT : 25.000,000 représentant le prix de cession des parts sociales souscrites en 2005 pour un montant de DT : 11.000,000.

- DT : 20.000,000 représentant, des dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger et n'ont supporté dans les pays d'origine aucune imposition.

- DT : 10.000,000 au titre des jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis.

Par ailleurs, durant la même année 2009, Monsieur «Mahmoud Tej» a :

- Ouvert auprès d'un intermédiaire en bourse un Compte-Epargne-Action (CEA) pour un montant total de DT : 30.000,000.

- payé à la caisse de sécurité sociale la somme de DT : 3.000,000 au titre de sa cotisation au régime légal de la sécurité sociale.

Mr «Tej» est veuf et ayant à sa charge :

- un premier enfant âgé de 30 ans qui porte un handicap psychomoteur.
- un deuxième enfant âgé de 24 ans qui est étudiant non boursier
- un troisième enfant âgé de 19 ans, étudiant boursier dans une grande école.
- Sa mère et sa sœur qui ne disposent d'aucun revenu.

II- Pour la reprise de l'unité «Centre d'animation touristique» Monsieur «Fadhel» a constitué une SARL : «CAT 2000» au capital de DT : 500.000,000, tout en sollicitant, au nom de la société à créer, un crédit bancaire à moyen terme de DT : 350.000,000. Le capital social de la SARL (CAT 2000) est réparti comme suit :

- Monsieur Fadhel	380.000,000
- Madame X épouse Fadhel	20.000,000
- Lolita SICAR	100.000,000

Monsieur «Fadhel» occupait le poste de directeur général adjoint d'une société spécialisée dans l'ingénierie informatique et des services connexes (S3I), avant de décider en 2009, de quitter cette société et de reprendre le centre d'animation touristique appartenant à la «THD».

Son employeur lui a offert en 2003 une option de souscription au capital de la société S3I à exercer dans le cadre d'une augmentation du capital devant intervenir en 2005, date à laquelle la valeur de l'action (non cotée en bourse) s'élève à DT : 150,000. Monsieur «Fadhel», qui ne détenait aucune action dans le capital de la S3I, souscrit à 1000 actions offertes par l'option en bénéficiant d'un rabais de 20% sur la valeur réelle de l'action à la date de l'offre de l'option qui est de DT : 100,000.

Pour financer sa participation au capital de la SARL, monsieur «Fadhel» a eu recours :

- Au produit de la cession des actions souscrites en 2005 au capital de la S3I s'élevant à 180.000,000.

- Au revenu salarial du premier semestre 2009 servi par la société S3I d'un montant net des cotisations sociales de DT : 120.000,000 incluant une indemnité de départ volontaire de DT : 70.000,000.

- A un crédit personnel de DT : 80.000,000, pour boucler le financement de la participation.

En 2009, Monsieur Fadhel, n'a réalisé aucun revenu en plus de ceux indiqués ci-haut et ayant servi au financement de la participation.

Travail à faire :

1- Déterminer les droits et impôts dus au titre de la constitution de la SARL «CAT 2000» et au titre de

l'acquisition du Centre d'Animation Touristique auprès de la «THD».

2- Préciser les avantages fiscaux auxquels pourrait prétendre la société «CAT 2000» et rappeler les conditions qu'elle devrait remplir pour en bénéficier.

3- Calculer le revenu global de monsieur «Fadhel» soumis à l'IRPP au titre de 2009, compte tenu du dégrèvement fiscal auquel il peut prétendre à travers sa participation au capital de la société «CAT 2000».

4- Indiquer les conditions et les conséquences fiscales de la participation de la SICAR au capital de la SARL «CAT 2000», et de la cession ultérieure des parts sociales au profit du promoteur.

5- Préciser le régime fiscal de faveur de l'option de souscription offerte à Monsieur «Fadhel» ainsi que les conséquences fiscales de la cession des actions intervenue en 2009, aussi bien pour monsieur «Fadhel» que pour la société «S3I».

6- Sachant que le bénéfice soumis à l'IS après déduction des provisions de la société «S3I» s'élève au titre de l'année de la levée de l'option à DT : 480.000,000, déterminer le montant de la moins value résultant de ladite levée et admise en déduction des bénéfices soumis à l'IS.

DEUXIÈME PARTIE (4 points)

Le 10 mai 2010 le centre régional de contrôle des impôts, a notifié aux trois clients exclusifs de la «ABC» des demandes écrites en application de l'article 16 du code des droits et de procédures fiscaux, les invitant à fournir un état détaillé de leurs achats de biens et services auprès de la société «ABC»

Le 17 juin 2010, le centre régional de contrôle des impôts reçoit par écrit auprès des clients de la société «ABC» des états détaillés comportant les montants hors taxes, la TVA facturée et les montants TTC relatifs aux achats en question.

Le 27 juillet 2010, le centre régional de contrôle des impôts, notifie à la société «ABC» les résultats de la vérification préliminaire au titre de l'exercice 2009 par l'intermédiaire d'un officier des services financiers sur la base d'un procès verbal établi conformément aux dispositions du code des procédures civiles et commerciales.

Les rappels d'impôts notifiés à la société «ABC» s'élèvent à DT : 119.510,000 et les résultats de la vérification ont été motivés par ce qui suit :

- Défaut de reversement de la TVA collectée au titre des ventes et des prestations de services facturées à la société DFL, société du même groupe que la société «ABC».
- Défaut d'application de la retenue à la source au titre des loyers servis à une société du groupe et des intérêts de prêts servis à une société établie en Espagne dans le cadre d'un contrat de crédit fournisseur.
- Défaut de reversement de la retenue à la source effectuée au titre des paiements supérieurs ou égaux à DT : 5.000,000 (informations relevées à partir de la déclaration de l'employeur déposée par la société au titre de 2009).

Le 12 août 2010 la société «ABC» reçoit du centre régional de contrôle des impôts, la notification d'un avis de vérification approfondie de sa situation fiscale en matière d'IS, de la TVA, de la TCL, de la retenue à la source, de la TFP et du FOPROLOS au titre de la période allant du premier janvier 2006 au 31 décembre 2009, notifié par un agent assermenté relevant du service fiscal compétent, par un procès verbal établi conformément aux dispositions du code des procédures civiles et commerciales. La date de commencement de la vérification est fixée pour le 8 septembre 2010.

La société «ABC» envisage de ne pas présenter ses documents comptables aux agents vérificateurs à la date de commencement de la vérification en invoquant comme motif un retard d'examen des comptes par le commissaire aux comptes de la société.

Travail à faire :

Le gérant de la société «ABC» vous consulte pour lui fournir les réponses appropriées aux questions suivantes :

1- Quels sont les modalités d'opposition aux résultats de la vérification préliminaire notifiés le 27 juillet 2010 et les arguments pouvant être invoqués à cet effet ?

2- En cas de désaccord entre l'administration fiscale et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, quels sont les moyens dont dispose l'administration et de quels recours dispose alors la société ?

3- Enumérer les infractions fiscales pénales commises par la société «ABC» en matière de TVA et de retenue à la source.

4- Quelles sont les conséquences de la non présentation des documents comptables de la société au service fiscal compétent à la date du commencement effectif de la vérification approfondie.